USFQ LAW REVIEW
Volumen IX, Núm. 1, julio 2022
ISSN: 2631-2573 • ISSN(e): 1390-8014



Arbitrabilidad en materia tributaria a la luz de la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal

The Arbitrability on Tax Matters Under the New Fiscal Sustainability Law

Felipe Castro Zurita*
Santiago Cisneros Bejarano**

Recibido / Received: 2/02/2022
Aceptado / Accepted: 18/05/2022
DOI: https://doi.org/10.18272/ulr.v9i1.2591

Citación:
Castro Zurita, F., Cisneros Bejarano, S. «Arbitrabilidad en materia tributaria a la luz de la nueva ley de sostenibilidad fiscal». *USFQ Law Review, Vol 9, no 1,* julio de 2022, pp. 161-177, doi: 10.18272/ulr.v9i1.2591

* Universidad San Francisco de Quito USFQ, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Casilla postal 17-1200-841, Quito 170901, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: fjcastroz@outlook.com ORCID iD: https://orcid.org/0000-0001-7395-8920

** Universidad San Francisco de Quito USFQ, estudiante del Colegio de Jurisprudencia, Casilla postal 17-1200-841, Quito 170901, Pichincha, Ecuador. Correo electrónico: mailto:scisneros@lex.ec ORCID iD: https://orcid.org/0000-0002-0862-4606

Resumen
La Ley de Sostenibilidad Fiscal, creada con el fin de superar la crisis económica agravada por la pandemia del Covid-19, introduce una figura novedosa en materia tributaria: la transacción de ciertas obligaciones de esta naturaleza. El criterio de arbitrabilidad objetiva en la legislación ecuatoriana es la transigibilidad de la materia en disputa. El presente artículo analiza si la habilitación de la transacción en esta materia permite también el sometimiento a arbitraje de este tipo de obligaciones. El trabajo contiene un estudio de la arbitrabilidad objetiva y su aplicación en Ecuador, con observación a las particularidades que conlleva la transigibilidad cuando se trata del derecho público. Así mismo, se realiza una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico ecuatoriano y teleológica de la mencionada ley, para determinar la arbitrabilidad de las obligaciones tributarias. Finalmente, se concluye cuáles son los supuestos de los regulados por la Ley, que podría conocer la jurisdicción arbitral.

Palabras clave
Arbitrabilidad objetiva; obligaciones tributarias; arbitraje tributario; transigibilidad

Abstract
The new Fiscal Sustainability Law, enacted with the goal to overcome economical crisis Ecuador currently undergoes, introduces a new, innovative figure in Tax Law: transigibility of tax obligations in certain scenarios. The objective arbitrability criteria in the Ecuadorian legislation is the transigibility of the dispute. The present article analyses if the transigibility of tax obligations enables its arbitrability. The work contains a study of objective arbitrability and its application in Ecuador considering transigibility in regards of public administration. Likewise, it contains a systematic interpretation of the legal system under the new Law. Furthermore, it observes the intention of the law and how this, along with the systematic view, allows tax arbitration. Finally, it concludes with which scenarios of those determined in the new Law, could be solved by arbitration.

Keywords
Objective Arbitrability; tax obligations; tax arbitration; transigibility

1. Introducción

En la última década el ordenamiento ecuatoriano ha sufrido varias reformas en materia tributaria y de arbitraje. Con la entrada en vigor del Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones (en adelante COPCI) en 2010, se prohibió la posibilidad de someter a arbitraje "los asuntos tributarios".[1] En 2018, la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal (en adelante Ley de Fomento Productivo) reformó el COPCI y, entre otras modificaciones, eliminó la prohibición y estableció como obligatorio el arbitraje cuando se celebren contratos de inversión.[2]

Finalmente, en un contexto de crisis económica agravada por la pandemia del Covid-19, el 29 de noviembre de 2021 se publicó en el Tercer Suplemento No. 587 del Registro Oficial la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 (en adelante Ley de Sostenibilidad Fiscal o, simplemente, la Ley), con el objeto de promover la "sostenibilidad de las finanzas públicas, el reordenamiento del sistema tributario y fiscal ecuatoriano y la seguridad jurídica para la reactivación económica del Ecuador tras haber afrontado la pandemia del COVID-19".[3] Una de las innovaciones de esta Ley es el establecimiento de la transacción en determinadas obligaciones tributarias y, con ello, surge la interrogante de si es posible o no arbitrar dichas obligaciones.

Para algunos, debido a que se trata de una materia de interés público que se establezca expresamente la transigibilidad de las obligaciones tributarias, no es suficiente para que sea arbitrable, pues este supuesto también debe estar previsto en la ley.[4] El objetivo de este artículo es superar esta posición. Para ello, en primer lugar, se analizará la arbitrabilidad, su noción y cómo está regulada en Ecuador. En segundo lugar, se argumentará que una visión sistemática del ordenamiento permite la arbitrabilidad tributaria. En tercer lugar, se explicará que la intención de la Ley también apunta hacia la arbitrabilidad de ciertas obligaciones en esta materia. Finalmente, se analizarán los supuestos que son arbitrables bajo la Ley de Sostenibilidad Fiscal.

1 Artículo 27, ya derogado, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, R.O. Tercer Suplemento No. 351, 29 de diciembre de 2010, reformado por última vez R.O. Tercer Suplemento No. 587, 29 de noviembre de 2021.

2 Artículo 37, Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, R.O. Suplemento No. 309, 21 de agosto de 2018, reformado por última vez R.O. Tercer Suplemento No. 587, 29 de noviembre de 2021.

3 Artículo 1, Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, R.O. Tercer Suplemento No. 587, 29 de noviembre de 2021.

4 En definitiva, hay quienes dicen que "el arbitraje" debe estar "previsto en la ley", estableciendo "claramente lo que puede ser sometido a arbitraje". Mario Alejandro Flor y Juan Carlos Peñafiel, "El Arbitraje Tributario Interno", *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 4. (Septiembre 2013): 132, https://doi.org/10.36649/rea10. Por su parte, para Romina Sánchez, la "prohibición para arbitrar asuntos tributarios" confirmaba lo obvio: "la imposibilidad de someter a arbitraje" dichas disputas. Romina Isabel Sánchez, *Arbitraje en 'Asuntos Tributarios': el efecto de la Ley de Fomento Productivo en el régimen de solución de controversias con inversionistas"*, Trabajo de titulación, Universidad San Francisco de Quito (Diciembre 2019): 42-43, https://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/9013/1/125185.pdf.

2. Desarrollo

2.1. Arbitrabilidad

El arbitraje, como mecanismo "alternativo" a la justicia ordinaria para la solución de controversias, generalmente nace del consentimiento: a través del convenio arbitral, las partes expresan su intención de sustraer determinadas disputas de la justicia ordinaria y someterlas a arbitraje.[5] Así, mientras la jurisdicción ordinaria es de "carácter imperativo" ya que no "depende de un acto voluntario de adhesión", el arbitraje es de carácter voluntario.[6] Por ello, los límites a la autonomía de las partes se convierten en límites a la jurisdicción de los árbitros.[7] Uno de estos límites es la arbitrabilidad: "no todas las personas pueden someter a decisión de los árbitros todas las cuestiones que deseen".[8] En esta sección, se ahondará acerca de la noción de arbitrabilidad, para luego analizar cómo esta opera en Ecuador.

2.1.1. Noción de arbitrabilidad

La arbitrabilidad, en un sentido subjetivo, hace referencia a las personas capaces de someter sus controversias a arbitraje. En un sentido objetivo, se refiere a las materias o derechos susceptibles de ser arbitrados. Es decir, son arbitrables las materias que se pueden sustraer de la justicia ordinaria para que sean conocidas por los árbitros, mientras que otras son de "jurisdicción exclusiva de los tribunales judiciales".[9]

Existe una discusión doctrinaria acerca de la arbitrabilidad subjetiva debido a que, para algunos, es erróneo calificarla dentro del concepto de arbitrabilidad porque se trata de límites o requisitos relativos a la capacidad legal de las personas, comunes a otros negocios jurídicos.[10] No obstante, para efectos del presente artículo, no es relevante esta discusión por dos razones. Primero, porque el efecto en nuestra legislación, sea por falta de arbitrabilidad subjetiva o incapacidad legal para celebrar el convenio arbitral, es el mismo: el convenio adolece de un vicio de validez.[11] Segundo, porque para este análisis solo nos

5 Julian D. M. Lew, Loukas A. Mistelis, Stefan M. Kröll, *Comparative International Commercial Arbitration* (La Haya: Kluwer Law International 2003), 129.

6 Roque J. Caivano, "Arbitraje y Orden Público", *Revista de Derecho Foro Jurídico* 12 (2013): 64, https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13801/14425.

7 Karl-Heinz Böckstiegel, "Public policy and arbitrability", I*CCA Congress series* 3 (1986): 178, https://www.arbitration-icca.org/icca-congress-series.

8 Caivano, "Arbitraje y Orden Público," 64.

9 Ibid., 64-65.

10 Ver, Gary B. Born, *International Comercial Arbitration*, 3ra Ed. (La Haya: Kluwer Law International B.V., 2021), 1033-1034.

11 Sobre este punto, incluso, existen diversas posiciones: si la no arbitrabilidad de una materia afecta a la validez del convenio arbitral, o únicamente a la jurisdicción de los árbitros. Ver Böckstiegel, "Public policy and arbitrability", 180; Born, *International Comercial Arbitration*, 1033; Stavros Brekoulakis, "On Arbitrability: Persisting Misconceptions and New Areas of

interesa la arbitrabilidad objetiva, esto es, las materias que pueden someterse a arbitraje.

La arbitrabilidad de una materia depende de la legislación de cada Estado.[12] Tradicionalmente, las materias que se relacionaban con el orden público no podían ser conocidas por los árbitros.[13] Al respecto, el caso "*Societé Anonyme Agricole*" resuelto por la Corte de Apelaciones de París resulta ilustrativo:

> la Corte de Apelaciones de París anuló un laudo que había resuelto una cuestión vinculada con la venta de cebada, con fundamento en que su precio estaba regulado legalmente y que, por tanto, la controversia estaba vinculada a una cuestión que **"interesa" al orden público.** La Corte no analizó si la regulación legal había sido violada, juzgando que el arbitraje estaba prohibido por el solo hecho de que la controversia implicara el examen de una norma de orden público, y que las cuestiones relativas a la interpretación o aplicación de esas disposiciones no podían ser resueltas por árbitros (énfasis añadido).[14]

Posteriormente, una serie de decisiones judiciales en países como Estados Unidos, Francia e Inglaterra, superaron la idea de que los árbitros no podían aplicar normas de orden público.[15] Hoy, son diversas las posiciones que han tomado las legislaciones de cada Estado. Para ciertos ordenamientos, son arbitrables las controversias que tienen contenido económico. Este es el caso de Costa Rica, cuya Constitución Política, en su artículo 43, establece que "toda persona tiene derecho a terminar sus diferencias patrimoniales por medio de árbitros (…)".[16] En países como Colombia, las partes pueden someter a arbitraje asuntos de "libre disposición".[17] Por su parte, en el Derecho mexicano, para que una materia sea arbitrable debe "(1) no versar sobre un área expresamente excluida; (2) versar sobre derechos de libre disposición; (3) no afectar el interés público; y (4) no involucrar derechos de tercero[s]".[18]

En breve, la arbitrabilidad objetiva hace referencia a las materias o derechos susceptibles de ser sometidos a arbitraje. La arbitrabilidad o no de una materia depende de la legislación de cada Estado. En el caso de Ecuador, son arbitrables aquellas materias en las que se puede transigir.

Concern", en *Arbitrability: International and Comparative Perspectives*, ed. Loukas A. Mistelis y Stavros L. Brekoulakiss (La Haya: Kluwer Law International B.V., 2009), 20.

12 Born, *International Comercial Arbitration*, 1032.

13 Caivano, "Arbitraje y Orden Público," 66-67.

14 Ibid., 68.

15 Brekoulakis, "On Arbitrability: Persisting Misconceptions", 20.

16 Artículo 43, Constitución Política de la República de Costa Rica, 7 de noviembre de 1949.

17 Artículo 1, Ley 1563 de 2012 [Por medio de la cual se expide el Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional], Diario Oficial No. 48.489 de 12 de julio de 2012.

18 Francisco González de Cossío, "Arbitrabilidad de controversias en materia de sociedades mercantiles. Notas para una discusión", *Comisión de Derecho Mercantil y Comité de Derecho Arbitral* (s/f): 3, http://www.gdca.com.mx/PDF/arbitraje/ARBITRABILIDAD%20CONTROVERSIAS.pdf.

2.1.2. Arbitrabilidad objetiva en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

La arbitrabilidad objetiva en Ecuador se aplica observando la transigibilidad de la materia en disputa. Este criterio es recogido por la Constitución al establecer que los métodos alternativos de solución de conflictos "se aplicarán con sujeción a la ley, en materias en las que por su naturaleza se pueda transigir".[19] De igual forma, la Ley de Arbitraje y Mediación (en adelante, "LAM") prescribe que "[e]l sistema arbitral es un mecanismo alternativo de solución de conflictos al cual las partes pueden someter de mutuo acuerdo, las controversias susceptibles de transacción".[20] Esta figura presenta algunos problemas como criterio de arbitrabilidad. El primero, versa sobre la insuficiencia de la norma en determinar qué materias son transigibles; y el segundo, sobre la disponibilidad de los derechos en controversia.

En primer lugar, la regulación de la transacción en el Código Civil resulta insuficiente, ya que la norma no especifica cuáles son las materias susceptibles de transacción.[21] Resulta más conveniente observar las materias que según el mismo Código no lo son, como el estado civil de las personas,[22] los alimentos futuros,[23] los derechos ajenos y los derechos inexistentes.[24] Debido a esto, para Parraguez y Darquea, "es materia transigible todo aquello que no ha sido calificado como no transigible por la ley, en virtud de lo dispuesto por el artículo 8 del Código civil, según el cual '[a] nadie puede impedirse la acción que no esté prohibida por la ley'".[25] Sin embargo, la transigibilidad como criterio de arbitrabilidad establece una limitación a la autonomía de la voluntad, debido a que hay materias que son consideradas de orden público, y por tanto no son susceptibles de transacción. Este primer problema sin duda limita el abanico de disputas que pueden resolverse mediante arbitraje debido a las dudas que se presentan respecto de si determinada materia es transigible o no.

Por otro lado, según el Código Civil, "[n]o puede transigir sino la persona capaz de disponer de los objetos comprendidos en la transacción".[26] Sobre la base de esto, se ha mencionado que solo lo disponible puede ser sometido a arbitraje, "diferenciándose las [normas] de carácter dispositivo e imperativo para afirmar la arbitrabilidad de las materias regidas por las primeras y negarla

---

19 Artículo 190, Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449 de 20 de octubre de 2008, Reformado por última vez R.O. Suplemento No. 377 de 25 de enero de 2021.

20 Artículo 1, Ley de Arbitraje y Mediación [LAM] R.O. No. 417 de 14 de diciembre de 2006, reformado por última vez en R.O. Suplemento 309 de 21 agosto de 2018.

21 Artículo 2348, Código Civil [CC], R.O. Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005, reformado por última vez R.O. Quinto Suplemento No. 561 de 19 de octubre de 2021.

22 Id., Artículo 2352.

23 Id., Artículo 2353.

24 Id., Artículo 2354.

25 Luis Parraguez Ruiz y Juan Carlos Darquea, "La arbitrabilidad del daño moral", *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 8. (Noviembre 2017): 102, https://doi.org/10.36649/rea804.

26 Artículo 2449, CC.

en las regidas por las segundas".[27] Sin embargo, que un conflicto se resuelva mediante arbitraje no implica, *per se*, disposición de derechos alguna. Al menos en el arbitraje en derecho, el árbitro está llamado a aplicar la ley, lo cual no implica que las partes renuncien a los derechos sobre los cuales este resolverá.

Como bien menciona Caivano, "el hecho de que en una controversia estén en juego derechos sustantivos indisponibles, o que su solución exija interpretar o aplicar normas de orden público, no constituye un impedimento al ejercicio de la jurisdicción arbitral".[28] El fin último del arbitraje es darle una solución vinculante a un conflicto de la misma manera en la que lo haría un juez, por lo que "en ningún caso el proceso arbitral involucra una disposición, negociación o renuncia de derechos, al ser un proceso de conocimiento lo que se busca es esclarecer el conflicto y darle una solución".[29]

2.2. Interpretación sistemática del ordenamiento

2.2.1. Análisis de las normas aplicables

Según la Ley de Sostenibilidad Fiscal, las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción. El artículo 56.1 reza lo siguiente:

> Art. 56.1.- Transacción.- **Las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción** de acuerdo con lo prescrito en la Sección 6a del presente cuerpo legal, en virtud de lo cual, un procedimiento administrativo o judicial queda concluido a consecuencia de los acuerdos plasmados en un acta transaccional, en un auto o sentencia, emitido por autoridad competente y bajo las condiciones y preceptos establecidos en este Código y permitidos por la Ley (énfasis añadido).[30]

Para determinar si esta habilitación de la transacción sobre las obligaciones tributarias trae consigo la susceptibilidad de que sean sometidas a arbitraje, debe realizarse una interpretación sistemática del ordenamiento. Este tipo de interpretación implica "extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Procura el significado atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte".[31]

En concordancia con las normas que determinan la arbitrabilidad objetiva en el ordenamiento ecuatoriano, como son los mencionados artículos 190 de la

27 Marta García Pérez, *Arbitraje y Derecho Administrativo*, (Navarra: Editorial Aranzadi, 2011), 44.
28 Caivano, "Arbitraje y Orden Público," 78.
29 Leonardo Coronel Larrea e Isabel Núñez Patiño, "La transigibilidad: un criterio incorrecto de arbitrabilidad", *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 10. (Noviembre 2019): 182, https://doi.org/10.36649/rea1006.
30 Artículo 79, Ley de Sostenibilidad Fiscal.
31 Víctor Emilio Anchondo Paredes, "Métodos de interpretación jurídica", *Quid iuris* 16, no. 1. (Marzo 2012): 41, https://biblat.unam.mx/es/revista/quid-iuris-chihuahua/articulo/metodos-de-interpretacion-juridica.

Constitución y 1 de la LAM, la transigibilidad es el requisito para que una materia determinada sea arbitrable. Así mismo, el artículo 4 de la LAM y 4 de su reglamento (en adelante Reglamento), confieren la potestad a las entidades del sector público a someterse a arbitraje. De igual forma, según lo que prescribe el artículo 426 de la Constitución, la norma suprema debe ser aplicada directamente, por lo cual, si esta prescribe que lo transigible es arbitrable, y una ley determina a las obligaciones tributarias como transigibles, debe aplicarse el efecto previsto por la norma: ciertas obligaciones tributarias pueden ser sometidas a arbitraje.

2.2.2. Transigibilidad y sector público

Si bien la transigibilidad como criterio de arbitrabilidad objetiva puede aplicarse sin mayor dificultad en el derecho privado, hay que tener algunas consideraciones al hablar de transigibilidad en cuanto al derecho público. Según el artículo 226 de la Constitución, que consagra el principio de legalidad, "[l]as instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley".[32] Por lo tanto, si en principio las entidades públicas no tienen derechos, sino potestades, la transigibilidad, en cuanto disponibilidad de derechos, no puede ser aplicada de la misma manera en la que es aplicada para los particulares. Cuando se trata de arbitrabilidad en cuanto al sector público, Aguilar Andrade menciona que "la pregunta no pasa por el ámbito de lo indisponible, sino por el alcance de las potestades que la ley le asigna y que constan en la propia norma".[33]

Esto quiere decir que para que determinada materia sea transigible o arbitrable en el derecho público, la habilitación debe estar expresamente prevista en la ley. Es lo que sucede, por ejemplo, respecto de la contratación pública. El segundo inciso del Art. 190 de la Constitución prescribe que "[e]n la contratación pública procederá el arbitraje en derecho, previo pronunciamiento favorable de la Procuraduría General del Estado, conforme a las condiciones establecidas en la ley".[34] Asimismo, el Art. 4 de la LAM regula el sometimiento a arbitraje de las entidades de la administración pública. Respecto de las obligaciones tributarias, la Ley de Sostenibilidad Fiscal cumple con este requisito al prescribir que estas pueden ser objeto de transacción.

Ahora, con base en el principio de legalidad, se podría argumentar que para que exista el arbitraje en materia tributaria, es necesario que el legislador lo

32 Artículo 226, Constitución de la República del Ecuador, 2008.
33 Juan Pablo Aguilar Andrade, "Derecho administrativo y transigibilidad", *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 6, (Octubre 2015): 262, https://doi.org/10.36649/rea610.
34 Artículo 190, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

prevea expresamente, con lo cual no bastaría que se haya permitido solamente la transacción. Sin embargo, como dice el previamente citado autor, "conferida una potestad no hay que buscar en ella límite alguno; es la ley la que regula la potestad, la que debe expresamente excluir determinados asuntos de su ejercicio y, si no lo hace, no pueden considerarse excluidos".[35] Por tanto, no hay problema en afirmar que, con la habilitación de la transacción, se cumple con el mandato necesario para arbitrar obligaciones tributarias. Que el Derecho Tributario sea de fuente legal no constituye una limitación para la arbitrabilidad cuando se cumplen los requisitos que la misma ley prescribe.

El verdadero problema radica en que la Constitución, en su artículo 173, determina que "[l]os actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial".[36] También el Código Orgánico de la Función Judicial, referente a los jueces de lo contencioso tributario, prescribe que estos tienen la potestad de:

> Conocer de las impugnaciones que presenten los contribuyentes o interesados directos contra **todo acto administrativo de determinación tributaria** proveniente de la administración tributaria nacional, seccional o de excepción; inclusive de todo acto administrativo que niegue peticiones de compensación o facilidades de pago, niegue recursos de revisión, imponga sanciones por incumplimiento de deberes formales o niegue reclamos de pago indebido (énfasis añadido).[37]

Se puede observar en dichas normas que existe un límite a las materias arbitrables, el cual generalmente se fundamenta en el orden público. En la legislación ecuatoriana, este límite se encuentra en los actos administrativos. Si bien existen casos en el ámbito de la contratación pública en los que la revisión de un acto administrativo puede ser realizada por un árbitro,[38] lo cual ha sido ratificado por el Reglamento a la LAM,[39] la Ley de Sostenibilidad Fiscal se reserva la transacción para cuando un proceso de determinación "no hubiere concluido con un acto administrativo contentivo de una obligación de dar".[40] Parece ser que la intención de la ley es justamente excluir la transacción de los actos administrativos tributarios, aunque habilitando con ello los métodos alternativos de solución de controversias, incluyendo el arbitraje, para otras actuaciones y supuestos que se observarán más adelante.

---

35 Aguilar Andrade, "Derecho administrativo y transigibilidad," 262.

36 Artículo 173, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

37 Artículo 219, Código Orgánico de la Función Judicial [COFJ], R.O. Suplemento No. 544 de 9 de marzo de 2009, reformado por última vez R.O. Suplemento No. 587 de 29 de noviembre de 2021.

38 Ver, Hugo García Larriva y Bernarda Muriel Bedoya, "Tras bastidores del Reglamento a la Ley de Arbitraje y Mediación", *Revista Ecuatoriana de Arbitraje* 12. (Noviembre 2021): 234-241, https://iea.ec/pdfs/revista-12/articulos/ARTICULO-8.pdf.

39 Reglamento a la Ley de Arbitraje y Mediación, R.O. No. 524 de 26 de agosto de 2021.

40 Artículo 79, Ley de Sostenibilidad Fiscal.

2.3. *Ratio Legis* de la Ley de Sostenibilidad Fiscal

El Código Civil prevé en su artículo 18 las reglas de interpretación de la ley, determinando que, "cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu".[41] Así, por regla general, "debe atenderse al elemento gramatical de la interpretación".[42] No obstante, cuando una expresión de la ley es "oscura", es posible "recurrir a su intención o espíritu claramente manifestado en ella misma" o atender a "la historia fidedigna de su establecimiento".[43] Por ello, en primer lugar, se analizará por qué una interpretación estrictamente literal no permite determinar si es posible o no arbitrar en materia tributaria. En segundo lugar, se explicará que una interpretación teleológica se adecúa a la Constitución y permite concluir en favor de la arbitrabilidad tributaria. En tercer lugar, se argumentará que el desarrollo histórico de las obligaciones tributarias apunta hacia la posibilidad de que algunas de estas sean sometidas a arbitraje.

2.3.1. El sentido literal de la Ley no es claro

El artículo 79 de la Ley de Sostenibilidad Fiscal establece que "las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción de acuerdo con lo prescrito en la Sección 6ª del presente cuerpo legal (…)".[44] Como ya se ha dicho, *a priori* cabe utilizar la interpretación literal para determinar si es posible o no arbitrar las obligaciones tributarias. La doctrina suele utilizar la expresión "significado literal" en distintas formas.[45] Entre ellas, para efectos del presente análisis, cabe resaltar tres: la interpretación literal como "significado *prima facie*", como "significado semántico-gramatical de un enunciado" y como el "argumento *a contrario*".[46] Bajo una primera forma, se entiende "el significado *prima facie* de un enunciado", por "pura intuición lingüística".[47] El vocablo "arbitrar" no aparece dentro del texto normativo en cuestión, por lo que no es posible llegar a una conclusión interpretativa a partir del mero análisis literal e intuitivo.

En un segundo sentido, se entiende por "significado literal" al "significado semántico-gramatical de un enunciado", tomando en cuenta, para la atribución de significado al texto normativo, únicamente "las reglas semánticas y sintácticas del idioma, al significado de las palabras y a la conexión sintáctica, gra-

41 Artículo 18, CC.
42 Luis Claro Solar, *Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*, 1er Volumen (Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1978), 122.
43 Artículo 18, CC.
44 Artículo 79, Ley de Sostenibilidad Fiscal.
45 Francesca Poggi, "Significado Literal: una noción problemática", *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho* 30, (2007): 620, https://doi.org/10.14198/DOXA2007.30.51.
46 Ibid., 621-623.
47 Ibid., 621.

matical, de las mismas".[48] Este método de interpretación, sin embargo, no es concluyente; primero porque "las reglas tanto semánticas, como sintácticas, del lenguaje en ocasiones son muy elásticas, de manera que no siempre permiten llegar a un significado (a) unívoco y (b) preciso".[49] Segundo, debido a que, aplicando "reglas semánticas y sintácticas" es posible "poner en evidencia la equivocidad y vaguedad de los textos normativos, pero no resolverlas".[50] Aplicando estas reglas, se deprenden los siguientes elementos del artículo en mención: i) ciertas obligaciones tributarias pueden ser transigibles; ii) no es mandatorio llegar a acuerdos transaccionales; y iii) pueden celebrarse dentro o fuera de un proceso. La disposición no hace referencia a la posibilidad de arbitrar, por lo que, utilizando únicamente reglas sintácticas y semánticas, solo se pone en evidencia su equivocidad y no se puede concluir si son arbitrables o no.

En un tercer sentido, se puede llegar al significado literal mediante el "argumento *a contrario*", que presupone la interpretación mencionada en el párrafo precedente. Este puede ser usado de dos formas: como argumento interpretativo y como construcción jurídica.[51] Como argumento interpretativo, la estructura es la siguiente: es posible la transacción de obligaciones tributarias, pero, dado que la disposición en cuestión no hace referencia a la posibilidad de arbitrar dichas obligaciones, no se puede concluir nada al respecto. Como construcción jurídica, el argumento es el siguiente: el Derecho Tributario es de interés público, así que se rige por el principio de legalidad. Para que la Administración tributaria pueda pactar un arbitraje, debe estar establecido por ley. Si bien es posible la transacción de obligaciones tributarias, dado que la Ley de Sostenibilidad Fiscal no establece expresamente la posibilidad para arbitrar obligaciones de esta naturaleza, no es posible el arbitraje en materia tributaria. Esta interpretación, sin embargo, no se adecúa a los preceptos constitucionales. Como se mencionó, si la Constitución establece que son arbitrables las materias transigibles y la Ley prevé expresamente esta posibilidad, entonces necesariamente son arbitrables las obligaciones tributarias.

Cuando el sentido de la ley es claro, se debe recurrir a su significado literal. El significado literal puede ser entendido en diversos sentidos, entre ellos: aquel que se desprende *prima facie* de la disposición; el significado de un enunciado de acuerdo con las "reglas sintácticas y semánticas del idioma"; y el argumento *a contrario*.[52] Ninguna de estas formas de argumentación nos permite determinar si es posible o no someter obligaciones tributarias a arbitraje; por ello, corresponde ahora "recurrir a su intención o espíritu claramente manifestados en ella misma".[53]

48 Ibid.
49 Ricardo Guastini, *Interpretar y Argumentar* (Lima: Editora y Distribuidora Ediciones Legales E.I.R.L., 2018), 329.
50 Ibid.
51 Ver Ibid., 330-353.
52 Poggi, "Significado Literal," 620.
53 Artículo 18, CC.

2.3.2. Interpretación teleológica

Este método de interpretación "consiste en atribuir significado a una [disposición] (…) atendiendo a la finalidad del precepto"; es decir, se argumenta apelando a los "fines", "propósitos" u "objetivos racionales" de la ley.[54] En la exposición de motivos de la Ley de Sostenibilidad Fiscal (en adelante Exposición de Motivos) se encuentra claramente manifestada la intención de la Ley. Esta tiene como contexto la crisis económica agravada por la pandemia del Covid-19. Debido a esto, el Producto Interno Bruto "se contrajo 7.8% en términos reales"; el mercado laboral sufrió una regresión a tal nivel que más de "687 mil empleos adecuados" se perdieron; el precio del petróleo se encontró en niveles similares a los de la crisis de 2008-2009, entre otros agravantes.[55] Adicionalmente, la nueva Administración "heredó" un "déficit fiscal de 7 mil millones de dólares" que se ha venido acumulando desde 2009; y, en consecuencia, llevó a "la deuda pública desde aproximadamente 10 mil millones de dólares en 2009 a 63 mil millones de dólares en 2021".[56] Uno de los objetivos de la ley, por lo tanto, es la recaudación tributaria para cubrir parte de la necesidad de financiamiento que tiene el Estado.

Para el presente artículo, son pertinentes los motivos que se mencionan para las "[r]eformas necesarias al Código Tributario", que comprenden la "seguridad jurídica y métodos alternativos de solución de conflictos", presentes en la sección III, literal b, de la Exposición de Motivos.[57] La principal razón para el establecimiento de mecanismos alternativos es "poder acelerar la recaudación", ya que, si se espera a un sistema judicial "saturado", sus decisiones "puede[n] demorar décadas", lo que implica que el deudor podría caer en insolvencia.[58] Así, es necesario el establecimiento de mecanismos alternativos como la mediación e, incluso, "la posibilidad de **derivar ciertos conflictos a arbitraje**" (énfasis añadido).[59] Es decir, la finalidad de la Ley, al establecer la transacción de obligaciones tributarias, fue posibilitar el desarrollo de mecanismos alternativos a la justicia ordinaria, entre los que se encuentra el arbitraje. Incluso, si uno de los objetivos de la Ley es posibilitar la recaudación anticipada, dada la lentitud y saturación del sistema judicial, el arbitraje se presenta como una alternativa más eficiente.

Muchas críticas se han hecho a la búsqueda de razones, objetivos o finalidades de la ley o del legislador;[60] sin embargo, al menos para el presente análisis, una gran parte de estas no tienen asidero alguno. Para encontrar la intención

54 Anchondo Paredes, "Métodos de Interpretación Jurídica," 48-49.
55 Exposición de Motivos, Ley de Sostenibilidad Fiscal, 6.
56 Id.
57 Id., 10.
58 Id.
59 Id.
60 Ver, Guastini, *Interpretar y Argumentar*, 331-337.

de esta Ley no se ha apelado a la voluntad de un legislador, ni mucho menos se han presumido razones o motivos que encubren algún interés personal: el objetivo o finalidad de la Ley se lo ha encontrado expresamente en su Exposición de Motivos.

2.3.3. Interpretación histórica

Además de la interpretación teleológica, las reglas del Código Civil relativas a la interpretación de la ley permiten apelar a la "historia fidedigna de su establecimiento" cuando el sentido literal no es claro. Este método "estudia los contextos anteriores que puedan influir en el entendimiento actual de las normas".[61] Para Claro Solar, la interpretación histórica "tiene por objeto el estado del derecho existente sobre la materia a la época de la confección de la ley, para precisar el cambio introducido en la legislación por la ley interpretada".[62] Así, se desprenden los siguientes elementos de este tipo de argumentación: por un lado, los contextos sociales, políticos y económicos que anteceden a la ley; y por otro, el desarrollo histórico del cambio que se ha implementado en la ley por interpretar.

La regla cuarta del artículo 18 del Código Civil prevé que se puede utilizar el contexto de la ley "para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía".[63] Como ya se mencionó en el punto precedente, la Ley de Sostenibilidad Fiscal nace dentro de un período de crisis económica en el Ecuador. Por ello, ante la necesidad de obtener financiamiento inmediato, la Ley establece la transigibilidad en determinadas obligaciones tributarias y, con ello, abre la puerta a mecanismos alternativos a la resolución de conflictos. En armonía con el contexto de la Ley, el arbitraje es una alternativa para lograr la recaudación anticipada.

Por otro lado, la posibilidad de arbitrar esta materia ha sufrido diversos cambios en los últimos años. En el 2010, el COPCI prohibió la posibilidad de someter a arbitraje "los asuntos tributarios".[64] En el 2018, la Ley de Fomento Productivo reformó el COPCI y, entre otras modificaciones, eliminó la prohibición.[65] Finalmente, el 29 de noviembre de 2021 se publicó la Ley de Sostenibilidad Fiscal que estableció la transigibilidad de obligaciones tributarias. Para muchos, la eliminación de la prohibición para arbitrar asuntos tributarios podría parecer la supresión de algo obvio: el arbitraje en esta materia solo puede ser permitido si es expresamente previsto por medio de una ley.[66] No obstante, un análisis histórico nos exige ubicarnos en la línea de tiempo

61 Anchondo Paredes, "Métodos de Interpretación Jurídica," 45.
62 Claro Solar, "*Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado*," *121.*
63 Artículo 18, CC.
64 Artículo 27, ya derogado, COPCI.
65 Artículo 37, Ley de Fomento Productivo.
66 Ver, Sánchez, *Arbitraje en "Asuntos Tributarios"*, 42-43.

del ordenamiento ecuatoriano: en un tiempo T1, el arbitraje tributario estaba prohibido; en un tiempo T2, se eliminó la prohibición; y en un tiempo T3 se estableció expresamente el requisito constitucional para que sea considerada como arbitrable. En consecuencia, esta interpretación, en armonía con las ya usadas en las secciones anteriores, apunta hacia la posibilidad de arbitrar obligaciones tributarias.

2.4. Supuestos arbitrables en la Ley de Sostenibilidad Fiscal

Después de haber expuesto las razones por las que consideramos que la habilitación de la transacción para determinadas obligaciones tributarias las convierte en materia arbitrable, es oportuno observar qué obligaciones o actuaciones son susceptibles de transacción y, por tanto, de arbitraje. El Art. 56.1 del Código Tributario, introducido a través de la Ley, prescribe que "las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción de acuerdo con lo prescrito en la Sección 6ª del presente cuerpo legal".[67] De esta manera, se debe observar si las disposiciones de dicha sección, además de ser transigibles, son compatibles con el arbitraje. El Art. 56.2 del Código Tributario, incluido por la Ley de Sostenibilidad Fiscal, prescribe lo siguiente:

> Art. 56.2.- Qué puede ser materia del acuerdo transaccional.- **La transacción podrá versar sobre la determinación y recaudación de la obligación tributaria, sus intereses, recargos y multas, así como sobre los plazos y facilidades de pago de la obligación.** La transacción podrá involucrar el levantamiento de todas o parte de las medidas cautelares dictadas en contra del sujeto pasivo. La transacción podrá implicar que la administración tributaria o el sujeto pasivo realicen concesiones sobre aspectos fácticos de valoración incierta controvertidos durante la fase de determinación de la base imponible o dentro de procesos contenciosos. No se podrá transigir sobre el entendimiento o alcance general de conceptos jurídicos indeterminados en disputa, **más sí respecto a su aplicación al caso concreto en el que tal concepto debe ser aplicado**.
> No serán objeto de transacción las pretensiones que persigan la anulación total o parcial de reglamentos, ordenanzas, resoluciones y circulares de carácter general emitidas por la Administración Tributaria (énfasis añadido).[68]

Además de estas disposiciones generales para celebrar un acuerdo transaccional respecto de obligaciones tributarias, la Ley de Sostenibilidad Fiscal determina dos tipos de transacción, una extraprocesal y otra intraprocesal. La segunda implica la existencia de un proceso iniciado ante el juez de lo contencioso tributario, por lo que, por cuestión de litispendencia, evidentemente no sería posible que la jurisdicción arbitral conozca la controversia. Entonces,

67 Art. 56.1, Ley de Sostenibilidad Fiscal.
68 Artículo 79, Ley de Sostenibilidad Fiscal.

debe observarse lo que esta Ley prescribe en particular para la procedencia de la transacción extraprocesal:

> Art. 56.7.- Procedencia de la transacción extraprocesal. - Las obligaciones tributarias y los actos administrativos emanados de las facultades de la administración tributaria, cuya impugnación en sede judicial no esté pendiente, **serán susceptibles de transacción extraprocesal** de acuerdo con los requisitos previstos en este parágrafo.
> La transacción extraprocesal procederá en los casos en los que, habiendo comenzado el proceso de determinación por parte del sujeto activo, **esta no hubiere concluido con un acto administrativo contentivo de una obligación de dar**, o incluso en la sustanciación de un reclamo administrativo. En este caso, se podrá transar sobre todos los aspectos previstos en el artículo 56.6 que define los aspectos transigibles en materia tributaria (énfasis añadido).[69]

En este primer caso, evidentemente un árbitro puede resolver los puntos litigiosos. En el proceso de determinación todavía no hay un acto administrativo de por medio, por lo cual este proceso puede ser observado por un árbitro. Su decisión versaría sobre los aspectos fácticos en disputa, respecto de actuaciones como órdenes de determinación, actas borrador, caducidad de la facultad determinadora y su interrupción. Posteriormente, la autoridad tributaria emitiría el respectivo acto administrativo de determinación.

> La transacción extraprocesal procederá también en casos de obligaciones tributarias contenidas en actos administrativos de determinación tributaria firmes o ejecutoriados que no hubiesen sido impugnados en sede judicial, **en cuyo caso podrá transar únicamente respecto de facilidades y plazos para el pago**, así como sobre la aplicación, modificación, suspensión o levantamiento de medidas cautelares (énfasis añadido).[70]

Este segundo caso implica ya la existencia de un acto administrativo de determinación tributaria. Sin embargo, la materia que es susceptible de transacción no es el acto en sí mismo, sino simplemente las facilidades y plazos para el pago. Por lo tanto, al no afectar las potestades de la autoridad determinadora, sino simplemente resolver sobre cuestiones anexas al ya existente acto administrativo, las pretensiones de los contribuyentes podrían ser conocidas por un tribunal arbitral.

> **La transacción procederá incluso si la obligación tributaria se encuentra en fase de ejecución coactiva**, hasta antes de verificarse el pago total, en cuyo caso no operará la suspensión de plazos y términos. En tal caso, la solicitud incluirá una declaración de compromiso de no enajenación o distracción de activos del sujeto pasivo que pudieren ser sujetos a la coactiva (énfasis añadido).[71]

69 Id.
70 Id.
71 Id.

Este tercer y último caso ocurre dentro de la fase de ejecución del acto administrativo de determinación. Si bien los árbitros tienen la facultad de juzgar, la potestad de ejecución de sus decisiones "corresponde, con carácter monopolístico, a la Jurisdicción estatal. Consecuencia directa de que la '*potestas*' corresponda a la Jurisdicción es que la ejecución del laudo sólo se pueda llevar a cabo por los órganos jurisdiccionales".[72] Debido a esto, por la naturaleza jurídica de la fase ejecución coactiva, esta no sería susceptible de ser conocida por la jurisdicción arbitral.

Los casos en que la Ley habilita la transacción no implican la impugnación de actos administrativos. El primero ocurre dentro del proceso de determinación, antes de que exista el acto administrativo que contiene una obligación de dar. El segundo ocurre una vez que ya existe un acto administrativo, pero en este caso solo se resolvería sobre los plazos y las facilidades de pago, dejando de lado cualquier pretensión que verse sobre la impugnación o la revisión de la legalidad. El tercero implica una fase de ejecución sobre la cual, generalmente, un árbitro no tiene jurisdicción. Por lo tanto, en los primeros dos supuestos, procede el arbitraje tributario, con la respectiva autorización de la Procuraduría General del Estado, de ser el caso.

3. Conclusión

La arbitrabilidad objetiva consiste en las materias que pueden ser conocidas por la jurisdicción arbitral. La legislación ecuatoriana determina que son las materias transigibles las susceptibles de arbitraje. A través de una visión sistemática se puede concluir que, la habilitación expresa de la transigibilidad de las obligaciones tributarias contenida en la nueva Ley de Sostenibilidad Fiscal permite, en determinados supuestos, que estas sean también susceptibles de ser conocidas por árbitros.

Si bien la transigibilidad no aplica de la misma manera para el derecho privado y el derecho público, un mandato legal que permita transigir estas obligaciones otorga la facultad a las entidades públicas de resolver mediante arbitraje ciertos conflictos. A través de una interpretación literal no se puede concluir de manera determinante la arbitrabilidad de estas obligaciones. Al establecer la transacción en esta materia, la razón, contexto e historia de la institución que regula esta Ley claramente manifestadas apuntan hacia la posibilidad de acudir a métodos alternativos de solución de controversias, entre ellos, el arbitraje. Finalmente, los supuestos en los que la ley habilita el arbitraje, no tienen de por medio la impugnación de los actos administrativos de determinación, para lo cual tienen la respectiva competencia tanto la Administración como

72 Rosa Arrom Loscos, "La ejecución forzosa del laudo arbitral". *Cuadernos de la Facultad de Derecho* 18, (1992): 73-74, https://raco.cat/index.php/CuadernosDerecho/article/view/175564.

los tribunales de lo contencioso tributario. Por lo tanto, no hay un límite de orden público para la arbitrabilidad de los supuestos que contiene la Ley.

Como se expuso, debido a la brecha fiscal y la crisis económica que atraviesa Ecuador, se ha permitido la transacción para conflictos respecto de ciertas obligaciones tributarias entre el Estado y los contribuyentes. De la mano con esta idea, el arbitraje en esta materia es sin duda una herramienta eficaz para agilizar la recaudación y resolver conflictos de manera célere, además de aliviar la cantidad de controversias que hoy en día conocen los tribunales de lo contencioso tributario.